

TRIBUTACION

**GUIA PRACTICA SOBRE EL NUEVO
REGIMEN DE TRIBUTACION DE
AGRICULTORES Y GANADEROS**

N.º 290

TRABAJO EFECTUADO POR:

ROBERTO ALONSO ALONSO

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

NUEVO REGIMEN DE TRIBUTACION DE AGRICULTORES Y GANADEROS

I. Modalidades de tributación en el IRPF.

1. Estimación directa.

- 1.1. ¿A quiénes se aplica este método?
- 1.2. ¿Cómo se determina el rendimiento neto?
- 1.3. Pagos a cuenta: Retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados.
- 1.4. Obligaciones contables y de información.
- 1.5. Otras obligaciones tributarias en cuanto que empresarios.

2. Estimación objetiva por signos, índices o módulos.

- 2.1. ¿A quiénes resulta de aplicación esta modalidad?

...

...

- 2.2. ¿Qué deben hacer los agricultores y ganaderos para acogerse a este método?
- 2.3. ¿Cómo se determina el rendimiento neto?
- 2.4. Pagos a cuenta: Retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados.
- 2.5. Obligaciones contables y de información.
- 2.6. Otras obligaciones tributarias en cuanto que empresarios.

II. Regímenes de tributación en el IVA.

1. Régimen general.

- 1.1. ¿Quiénes deben tributar en este régimen?
- 1.2. Obligaciones contables, declaraciones y contenido de este régimen.

2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

- 2.1. ¿Quiénes pueden tributar en este régimen?
- 2.2. ¿Qué deben hacer los agricultores y ganaderos para acogerse a este régimen especial?
- 2.3. Obligaciones contables, declaraciones y contenido de este régimen especial.

3. Régimen especial simplificado del IVA.

- 3.1. ¿Quiénes pueden tributar en este régimen?
- 3.2. ¿Qué deben hacer los agricultores y ganaderos para acogerse a este régimen especial?
- 3.3. Obligaciones contables, declaraciones y contenido de este régimen especial.

III. Ejemplos sobre la determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva.

TRIBUTACION	GUIA PRACTICA SOBRE EL NUEVO REGIMEN DE TRIBUTACION DE AGRICULTORES Y GANADEROS	N.º 290
-------------	--	---------

A partir del 1 de enero de 1995, con la entrada en vigor del Real Decreto (1) /1994, por el que se modifica el Reglamento del IRPF en materia de actividades agrícolas y ganaderas y de la Orden de 29 de noviembre de 1994 (BOE 30-11-1994), de módulos para 1995, que incluye en la modalidad de signos, índices o módulos del método de la Estimación Objetiva del IRPF a los agricultores y ganaderos, se produce un cambio importante en el régimen de tributación de éstos, tanto a efectos del IRPF como del IVA.

I. MODALIDADES DE TRIBUTACION EN EL IRPF

Por lo que al IRPF se refiere, los agricultores y ganaderos determinarán su rendimiento neto correspondiente a 1995 por alguno de los siguientes métodos:

1. Estimación directa.
2. Estimación objetiva por signos, índices o módulos.

A continuación se señalan las características básicas de cada uno de ellos.

1. Estimación directa.

1.1. ¿A quiénes se aplica este método?

A los agricultores y ganaderos que:

- No puedan aplicar el método de la Estimación Objetiva por signos, índices o módulos por no cumplir las condiciones que para ésta se señalan más adelante.
- Aun pudiendo aplicar la Estimación Objetiva por signos, índices o módulos renuncien a ella (o al Régimen Especial simplificado del IVA) a lo largo del mes de diciembre del año anterior a aquel por el que se pretende renunciar (de 1994 para 1995).

(1) A la fecha de redacción de estas notas Proyecto de Real Decreto (pendiente de aprobación por el Consejo de Ministros) por lo que habrá de estarse a su contenido definitivo cuando se publique en el BOE.

1.2. ¿Cómo se determina el rendimiento neto?

Rendimiento neto = Ingresos – Gastos – Amortizaciones ± Incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos a las explotaciones.

Con las siguientes peculiaridades:

- Se aplican las normas del Impuesto sobre Sociedades.
- Entre los ingresos se incluyen: Los procedentes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (4% de IVA compensatorio incluido, en su caso); el autoconsumo y las entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitos (valorados a precios de mercado); la diferencia entre el precio de mercado y lo realmente facturado, cuando se entreguen bienes o presten servicios a precios notoriamente inferiores a los normales de mercado; las subvenciones, corrientes o de capital; las indemnizaciones sobre bienes de explotación, etc.
- Son deducibles todos los gastos necesarios, siempre que estén justificados, contabilizados y resulten imputables al ejercicio.
- Los incrementos de patrimonio derivados de elementos afectos a la actividad agrícola o ganadera (inmuebles, maquinaria, ganado, etc.), que pueden exonerarse por reinversión en cuanto que procedan de elementos del activo fijo material, se gravan, como máximo, al tipo general del Impuesto sobre Sociedades (actualmente el 35 por 100).
- No se integran en la base imponible las rentas positivas derivadas de la percepción de ayudas de la Política Agraria Comunitaria que tengan por objeto reparar la destrucción de elementos patrimoniales afectos a las explotaciones agrícolas o ganaderas (indemnización por arranque de viñedos, etc.) (2).

1.3. Pagos a cuenta: Retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Están sujetos a retención o ingreso a cuenta (contraprestación en especie) los rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas. Los porcentajes de retención, a aplicar sobre los ingresos íntegros satisfechos (o sobre el valor de mercado de la contraprestación en especie), son los siguientes:

- 1 por 100 para las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura.
- 2 por 100 para las restantes actividades agrícolas o ganaderas.

(2) Según Disposición Adicional Quinta del Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social publicado en el BOC con fecha 13 de octubre de 1994. Habrá de estarse por tanto a la inclusión o no del citado precepto en la redacción definitiva de la Ley que se publique en el BOE (y a su contenido último).

No están sujetos a retención (aunque sí a una específica obligación de información por parte de las entidades públicas o privadas que las satisfagan o abonen) ni las subvenciones, corrientes o de capital, ni las indemnizaciones. Está prevista la aprobación de un nuevo MODELO específico para el suministro de esta información.

Los agricultores y ganaderos no están obligados a efectuar pagos fraccionados cuando en el año natural anterior el 70 por 100, al menos, de los ingresos procedentes de la explotación, excluidas subvenciones e indemnizaciones, hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta.

Caso de no alcanzar el 70 por 100 (por haber vendido toda o parte de la cosecha del año anterior a particulares no obligados a retener ni a ingresar a cuenta, por ejemplo), sí deberán efectuarse pagos fraccionados (MODELO 130 que se adecuará al efecto), a realizar entre los días 1 al 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero. El importe de cada pago fraccionado será igual al 2 por 100 de los ingresos del trimestre (excluidas la subvenciones de capital y las indemnizaciones e incluidas las subvenciones corrientes y el 4% de IVA compensatorio, en su caso), menos las retenciones que les hayan sido practicadas y los ingresos por su cuenta efectuados (contraprestaciones en especie) correspondientes al mismo período trimestral.

Cuando se trate del primer año de ejercicio de la actividad, para ver si se alcanza o no el porcentaje del 70 por 100, se tendrán en cuenta los ingresos de cada período de liquidación del pago fraccionado, es decir, de cada trimestre natural.

Se deberá presentar declaración-liquidación en la forma y plazos señalados, aunque la cuota a ingresar sea de cero pesetas, una vez establecida la obligación de efectuar pagos fraccionados.

Para las entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles, comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.) la obligación, en su caso, de presentar pagos fraccionados se predica respecto de los socios, comuneros, herederos o partícipes, en las mismas condiciones antedichas.

1.4. Obligaciones contables y de información.

Para los agricultores y ganaderos en régimen de estimación directa, en cuanto que empresarios que no tienen carácter mercantil, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registro:

- Libro registro de ventas e ingresos.
- Libro registro de compras y gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.

Los citados libros registro deberán diligenciarse, entre el 31 de diciembre y el 20 de junio (30 de junio para las declaraciones a devolver), bien mediante su presentación en las oficinas de la AEAT competentes por razón del domicilio fiscal del agricultor o ganadero, bien mediante la

oportuna declaración, a formular en el MODELO 04. No obstante los agricultores o ganaderos que desarrollen su actividad empresarial sin emplear personal asalariado quedan exonerados de la obligación de diligenciado.

Además los agricultores y ganaderos en este régimen, están obligados a conservar, durante el plazo de prescripción (cinco años), los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

En cuanto a la obligación de suministrar información, los agricultores y ganaderos en régimen de estimación directa deberán presentar declaración anual de operaciones con terceras personas (MODELO 347), durante el mes de abril de cada año, consignando el importe total de las operaciones realizadas con cada persona o entidad durante el año natural anterior, cuando aquél supere la cifra de 500.000 pesetas (IVA incluido).

Las referidas obligaciones de registro, diligenciado y suministro de información incumben, en su caso, a las entidades en régimen de atribución de rentas.

1.5. Otras obligaciones tributarias en cuanto que empresarios.

Los agricultores y ganaderos deben comunicar a la Administración Tributaria, a través de la correspondiente declaración censal (MODELOS 036-037), el comienzo, modificaciones y cese de sus actividades.

Asimismo, como empresarios, están obligados a practicar retenciones y efectuar ingresos a cuenta (contraprestaciones en especie) cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades profesionales, de actividades agrícolas y ganaderas o premios). Al efecto, formularán declaración los veinte primeros días de abril, julio, octubre y enero (MODELOS 110 y 123). Para la declaración de las retenciones a cuenta sobre rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas está prevista la oportuna modificación del MODELO 110.

Cuando el volumen de operaciones del ejercicio anterior hubiera sido superior a 1.000 millones de pesetas, los ingresos serán mensuales (MODELO 111).

Presentarán, además, un resumen anual (MODELOS 190 y 193) de las retenciones e ingresos a cuenta practicados durante el año, en el plazo de la última declaración (veinte primeros días de enero). Está prevista la adecuación del MODELO 190 para incluir el resumen anual de las retenciones de actividades agrícolas o ganaderas.

Cuando habiendo satisfecho rentas sometidas a retención o a ingreso a cuenta, no proceda practicarlos no resultando cuantía alguna a ingresar, se presentarán declaraciones negativas.

Si se desarrolla la explotación agrícola o ganadera a través de entidades en régimen de atribución de rentas las citadas obligaciones corresponden a éstas.

Por fin, señalar que el agricultor o ganadero en régimen de estimación directa deberá formular, en todo caso, declaración anual por el IRPF, utilizando al efecto el MODELO D-100, de declaración ordinaria.

2. Estimación objetiva por signos, índices o módulos.

2.1. ¿A quiénes resulta de aplicación esta modalidad?

A los agricultores y ganaderos cuando el volumen de ingresos del conjunto de sus actividades durante el año anterior (4% de compensación por IVA incluido y excluidas las subvenciones, corrientes o de capital, y las indemnizaciones) no supere los 50.000.000 de pesetas, siempre que concurren las circunstancias necesarias para su inclusión inicial en los regímenes especiales de tributación por el IVA que se indican:

Actividad	Régimen del IVA
1. Ganadería independiente	Simplificado
2. Servicios de cría, guarda y engorde de ganado	Simplificado
3. Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA	Simplificado
4. Aprovechamientos que corresponden al cedente en las explotaciones agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería	Simplificado
5. Agrícola o ganadera, en general	Especial de la agricultura, ganadería y pesca

2.2. ¿Qué deben hacer los agricultores y ganaderos para acogerse a este método?

NADA, esta modalidad de la Estimación Objetiva será aplicable para 1995 a los agricultores o ganaderos que reúnan las circunstancias anteriores, salvo renuncia.

La renuncia, que tendrá efectos para un período mínimo de tres años, deberá formularse durante el mes de diciembre de cada año (MODELOS 036 y 037). Los agricultores o ganaderos a los que resulte de aplicación esta modalidad y renuncien a ella, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades empresariales y profesionales en el régimen de estimación directa.

Además, la renuncia a esta modalidad, supondrá renunciar, en su caso, al régimen especial simplificado del IVA, y viceversa.

Esta modalidad también será aplicable a las sociedades civiles, herencias yacentes y comunidades de bienes, con las mismas limitaciones señaladas anteriormente, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas. En estos casos, la renuncia, a formular por la entidad (MODELO 036), deberá ser firmada por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

2.3. ¿Cómo se determina el rendimiento neto?

$$\text{Rendimiento neto previo} = \text{Ingresos} \times \text{índice rendimiento neto}$$

Entre los ingresos se incluirán: Los procedentes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (4% de IVA compensatorio incluido); las subvenciones, corrientes o de capital; las indemnizaciones sobre bienes de explotación; el autoconsumo y las entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitas, valoradas a precios de mercado (o, en su caso, la diferencia entre el precio de mercado y lo facturado, cuando se entreguen bienes o presten servicios a precios notoriamente inferiores a los normales de mercado). En suma, para determinar el volumen total de ingresos derivados del ejercicio de la actividad serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sociedades.

El rendimiento obtenido por aplicación del «índice de rendimiento neto» se corregirá de acuerdo con los siguientes índices, que se aplicarán en el orden indicado, para determinar el rendimiento neto ordinario de la actividad:

1. Si se utilizan en la explotación *exclusivamente* medios de producción ajenos (trabajo y capital), salvo en los casos de aparcerías o similares, se aplicará un índice reductor del 0'75.

2. Cuando, no resultando de aplicación el índice corrector anterior, se emplee en la explotación personal asalariado, se aplicará el índice reductor que corresponda de la siguiente tabla:

% de sueldos y salarios sobre volumen total de ingresos	Índice reductor
Entre el 10'01% y el 20%	0'90
Entre el 20'01% y el 30%	0'85
Entre el 30'01% y el 40%	0'80
Más del 40%	0'75

3. A los ingresos provenientes de tierras arrendadas se les aplicará un índice reductor del 0'90. Cuando tales ingresos no estén identificados, se determinarán prorrateando los ingresos totales en función de la superficie arrendada sobre el total de la cultivada.

4. Cuando en una explotación ganadera los piensos adquiridos a terceros representen más del 80 por 100 del total de los consumidos, se aplicará el índice reductor del 0'80, salvo que se trate de una explotación intensiva de ganado porcino de cebo y avicultura.

El rendimiento neto ordinario de la actividad se reducirá, con carácter general para 1995, en un 8 por 100 (3). Si, además, se trata de nuevas explotaciones agrícolas o ganaderas, cuyo ejercicio se haya iniciado entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, tendrán derecho a una reducción adicional del 20 por 100, también sobre el rendimiento neto ordinario determinado para 1995.

El rendimiento neto así calculado se modificará en el importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de la transmisión de fincas rústicas y demás bienes inmuebles afectos a las explotaciones (así como en los procedentes de buques y activos fijos inmateriales afectos). Estas plusvalías, que pueden exonerarse por reinversión en cuanto que procedan de elementos del activo fijo material, se gravan, como máximo, al tipo general del Impuesto sobre Sociedades (el 35 por 100). Excepcionalmente no se añadirán al rendimiento neto ordinario los incrementos derivados de la percepción de ayudas de la Política Agraria Comunitaria que tengan por objeto reparar la destrucción de elementos patrimoniales afectos a las explotaciones agrícolas o ganaderas (indemnización por arranque de viñedos, etc.) (4).

De mediar circunstancias excepcionales, como robos, incendios, inundaciones, hundimientos, graves averías en el equipo empresarial o similares, que afecten a un sector o zona determinada, supongan alteraciones graves en el desarrollo de la explotación o produzcan gastos extraordinarios o minusvalías en bienes muebles utilizados en la misma, se podrá reducir el rendimiento neto de la actividad, previa comunicación a la Delegación o Administración correspondiente de la AEAT (a realizar en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan las circunstancias excepcionales) y acuerdo de ésta, que deberá tener lugar en el plazo de dos meses desde la fecha de presentación del escrito de solicitud.

Cuando los beneficios reales de la explotación agrícola o ganadera resulten superiores a los estimados en aplicación de los módulos, el mayor beneficio no tributará.

- (3) Según artículo 1 del Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social publicado en el BOC con fecha 13 de octubre de 1994. Habrá de estarse por tanto a la inclusión o no del citado precepto en la redacción definitiva de la Ley que se publique en el BOE (y a su contenido último).
- (4) Según Disposición Adicional Quinta del Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social publicado en el BOC con fecha 13 de octubre de 1994. Habrá de estarse por tanto a la inclusión o no del citado precepto en la redacción definitiva de la Ley que se publique en el BOE (y a su contenido último).

2.4. Pagos a cuenta: Retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Están sujetos a retención o ingreso a cuenta (contraprestación en especie) los rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas. Los porcentajes de retención, a aplicar sobre los ingresos íntegros satisfechos (o sobre el valor de mercado de la contraprestación en especie), son los siguientes:

- 1 por 100 para las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura.
- 2 por 100 para las restantes actividades agrícolas o ganaderas.

No están sujetos a retención (aunque sí a una específica obligación de información por parte de las entidades públicas o privadas que las satisfagan o abonen) ni las subvenciones, corrientes o de capital, ni las indemnizaciones. Está prevista la aprobación de un nuevo MODELO específico para el suministro de esta información.

Los agricultores y ganaderos no están obligados a efectuar pagos fraccionados cuando en el año natural anterior el 70 por 100, al menos, de los ingresos procedentes de la explotación, excluidas subvenciones e indemnizaciones, hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta.

Caso de no alcanzar el 70 por 100 (por haber vendido toda o parte de la cosecha del año anterior a particulares no obligados a retener ni a ingresar a cuenta, por ejemplo), sí deberán efectuarse pagos fraccionados (MODELO 130, que se adecuará al efecto), a realizar entre los días 1 al 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero. El importe de cada pago fraccionado será igual al 2 por 100 de los ingresos del trimestre (excluidas la subvenciones de capital y las indemnizaciones e incluidas las subvenciones corrientes y el 4% de IVA compensatorio, en su caso), menos las retenciones que les hayan sido practicadas y los ingresos por su cuenta efectuados (contraprestaciones en especie) correspondientes al mismo período trimestral.

Cuando se trate del primer año de ejercicio de la actividad, para ver si se alcanza o no el porcentaje del 70 por 100, se tendrán en cuenta los ingresos de cada período de liquidación del pago fraccionado, es decir, de cada trimestre natural.

Deberá presentarse declaración-liquidación en la forma y plazos señalados, aun en el caso de que la cuota a ingresar resulte nula, una vez establecida la obligación de efectuar pagos fraccionados.

Para las entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles, comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.) la obligación, en su caso, de presentar pagos fraccionados se predica respecto de los socios, comuneros, herederos o partícipes, en las mismas condiciones antedichas.

2.5. Obligaciones contables y de información.

Los agricultores y ganaderos acogidos a la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva llevarán únicamente el libro registro de ventas e ingresos, que no están obligados a diligenciar.

Deberán conservar, además, durante el plazo de prescripción (cinco años), numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas y recibidas.

Cuando la explotación se desarrolle a través de una entidad en régimen de atribución de rentas, corresponde a ésta cumplir con tales obligaciones contables.

Los agricultores y ganaderos en régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos están excluidos de la obligación de suministrar información acerca de sus operaciones con terceras personas.

2.6. Otras obligaciones tributarias en cuanto que empresarios.

Los agricultores y ganaderos deben comunicar a la Administración Tributaria, a través de la correspondiente declaración censal (MODELOS 036-037), el comienzo, modificaciones y cese de sus actividades.

Asimismo, como empresarios, están obligados a practicar retenciones y efectuar ingresos a cuenta (contraprestaciones en especie) cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades profesionales, de actividades agrícolas y ganaderas o premios). Al efecto, formularán declaración los veinte primeros días de abril, julio, octubre y enero (MODELOS 110 y 123) efectuando el ingreso correspondiente, en su caso. Para la declaración de las retenciones a cuenta sobre rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas está prevista la oportuna modificación del MODELO 110.

Presentarán, además, un resumen anual (MODELOS 190, 193) de las retenciones e ingresos a cuenta practicados durante el año, en el plazo de la última declaración (veinte primeros días de enero). Está prevista la adecuación del MODELO 190 para incluir el resumen anual de las retenciones de actividades agrícolas o ganaderas.

Cuando habiendo satisfecho rentas sometidas a retención o a ingreso a cuenta, no proceda practicarlos no resultando cuantía alguna a ingresar, se presentarán declaraciones negativas.

Si se desarrolla la explotación agrícola o ganadera a través de entidades en régimen de atribución de rentas las citadas obligaciones corresponden a éstas.

Por fin, señalar que el agricultor o ganadero en régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos deberá formular, en todo caso, declaración anual por el IRPF, pudiendo utilizar, en principio, al MODELO D-101, de declaración simplificada.

II. REGIMENES DE TRIBUTACION EN EL IVA

Por lo que se refiere, a los agricultores y ganaderos pueden resultarles de aplicación hasta tres regímenes tributarios diferentes.

1. Régimen general.
2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
3. Régimen especial simplificado.

A continuación se señalan las características de cada uno de ellos.

1. Régimen general.

1.1. ¿Quiénes deben tributar en este régimen?

Los agricultores o ganaderos cuando:

- No puedan tributar en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, ni en el régimen especial simplificado del IVA por no cumplir las condiciones que se señalan más adelante.
- Aun pudiendo aplicar el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca hayan renunciado al mismo.
- Aun pudiendo aplicar el régimen especial simplificado del IVA hayan renunciado al mismo (o a la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva), para las actividades que se indican:
 - Ganadería independiente.
 - Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
 - Trabajos y servicios accesorios a la explotación que, según se indica más adelante, estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
 - Aprovechamientos que correspondan al cedente en las explotaciones agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.

1.2. Obligaciones contables, declaraciones y contenido de este régimen.

Los agricultores y ganaderos sujetos al régimen general del IVA llevarán los siguientes libros registros, que no precisan ser diligenciados:

- Libro registro de facturas emitidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Presentarán declaraciones trimestrales (MODELOS 300-370) los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, y octubre y durante los treinta primeros días naturales del mes de enero, ingresando, en su caso, la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado deducible en el trimestre natural inmediato anterior que se desprenda de los Libros registro.

Cuando el volumen de operaciones del ejercicio anterior hubiera sido superior a 1.000 millones de pesetas, (MODELO 320) o se figure inscrito en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos (MODELO 330), las declaraciones serán mensuales.

Presentarán, además una declaración-resumen anual (MODELO 390) conjuntamente con la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de cada año (del 1 al 30 de enero).

Los agricultores o ganaderos que realicen operaciones intracomunitarias deberán presentar declaraciones recapitulativas (MODELO 349) por las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen, a formular trimestralmente los veinte primeros días naturales de abril, julio, octubre y durante todo el mes de enero.

Cuando se trate de sociedades civiles, herencias yacentes o comunidades de bienes, a ellas corresponde el cumplimiento de tales obligaciones como sujetos pasivos del impuesto.

2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

2.1. ¿Quiénes pueden tributar en este régimen?

Los titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas cuando el volumen de operaciones, para el conjunto de todas ellas, durante el año inmediato anterior no hubiese excedido de 50.000.000 de pesetas. A estos efectos, no se incluyen las subvenciones ni las indemnizaciones.

Quedan excluidas, en todo caso, de este régimen especial las siguientes actividades:

1. Las de transformación, elaboración o manufactura de los productos naturales obtenidos de las explotaciones agrícolas o ganaderas que precisen de alta en el IAE.

2. La comercialización de los productos naturales obtenidos de las explotaciones agrícolas o ganaderas:

- Mezclados con otros adquiridos a terceros, salvo que se trate de conservantes.
- En establecimientos fijos situados fuera de donde radiquen las explotaciones agrícolas o ganaderas.
- En establecimientos en los que se realicen, además, otras actividades sujetas al IVA distintas de las comprendidas en este régimen especial.

3. Las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo.

4. La ganadería independiente.

5. La prestación de servicios accesorios no incluidos en este régimen especial. Son servicios accesorios incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, siempre que durante el año inmediato anterior el importe de lo facturado por el conjunto de todos ellos no exceda del 20 por 100 del volumen total de operaciones de la explotación, los siguientes:

- Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.
- El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.
- La cría, guarda y engorde de animales.
- La asistencia técnica, salvo los servicios profesionales prestados por ingenieros o técnicos agrícolas.
- El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas o ganaderas.
- La eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos.
- La explotación de instalaciones de riego o drenaje.
- La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

Además, no tienen la consideración de titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas, no siéndoles de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

- Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación.
- Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

2.2. *¿Qué deben hacer los agricultores y ganaderos para acogerse a este régimen especial?*

NADA, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA es aplicable a los agricultores y ganaderos que reúnan las circunstancias anteriores, salvo renuncia.

La renuncia, que tendrá efectos para un período mínimo de cinco años, deberá formularse durante el mes de diciembre (MODELOS 036-037) y no implicará la renuncia a la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva, ya que ésta se aplica a todas las actividades agrícolas o ganaderas susceptibles («incluidas») del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (tributen o no en este régimen) salvo renuncia expresa a la misma.

Este régimen especial también resulta aplicable a las sociedades civiles, herencias yacentes y comunidades de bienes como sujetos pasivos del IVA.

2.3. Obligaciones contables, declaraciones y contenido de este régimen especial.

Los agricultores y ganaderos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no están obligados a llevar Registros contables en relación con el IVA, salvo que desarrollen actividades sujetas al régimen especial simplificado, ni a presentar declaraciones-liquidaciones ni declaración-resumen anual, salvo por las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen o en los supuestos de inversión del sujeto pasivo que les atañan (MODELO 309, a presentar trimestralmente).

Las obligaciones de agricultores y ganaderos en este régimen especial se limitan a soportar el IVA correspondiente en las adquisiciones de bienes y servicios, con el derecho a percibir un 4 por 100 como compensación en las ventas que de los productos de sus explotaciones realicen y en las prestaciones de servicios catalogados como accesorios que efectúen, en ambos casos a otros empresarios que no estén acogidos al mismo régimen especial.

El abono de tales compensaciones se efectuará por la Hacienda Pública en las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes. (MODELO 341, a presentar trimestralmente).

3. Régimen especial simplificado del IVA.

3.1. ¿Quiénes pueden tributar en este régimen?

Los agricultores y ganaderos cuando el volumen de operaciones para el conjunto de sus explotaciones (excluidas las subvenciones, corrientes o de capital, y las indemnizaciones) durante el año natural inmediato anterior no haya excedido de 50.000.000 de pesetas, respecto de las siguientes actividades:

- Ganadería independiente.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Trabajos y servicios accesorios a la explotación que, según lo indicado anteriormente, estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las explotaciones agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.

Las sociedades civiles, herencias yacentes y comunidades de bienes que titularicen explotaciones agrícolas o ganaderas, también pueden acogerse a este régimen especial simplificado, como sujetos pasivos del IVA, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

3.2. *¿Qué deben hacer los agricultores y ganaderos para acogerse a este régimen especial?*

NADA, el régimen especial simplificado del I.V.A. es aplicable a los agricultores y ganaderos que reúnan las circunstancias antedichas, respecto de las actividades señaladas, salvo renuncia.

La renuncia, que tendrá efectos para un período mínimo de tres años, deberá formularse durante el mes de diciembre (MODELOS 036-037). Los agricultores o ganaderos a los que resultando de aplicación el régimen simplificado renuncien al mismo, pasarán a tributar en el régimen general del IVA por todas las actividades empresariales susceptibles de dicho régimen especial simplificado.

Además, la renuncia al régimen simplificado del IVA, implicará la renuncia a la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva, y viceversa.

En los supuestos de sociedades civiles, herencias yacentes o comunidades de bienes, la renuncia deberá formularse por la entidad (MODELO 036) y deberá ir firmada por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3.3. *Obligaciones contables, declaraciones y contenido de este régimen especial.*

Los agricultores o ganaderos acogidos al régimen especial simplificado no están obligados a llevar libro registro de IVA, salvo que simultáneamente desarrollen otras actividades sujetas al también régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Presentarán declaraciones trimestrales (MODELOS 310-370) en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y durante los treinta primeros días naturales del mes de enero. La cantidad a ingresar por cada período trimestral será el resultado de multiplicar el volumen total de ingresos de dicho período, excluidas las subvenciones, corrientes o de capital, y las indemnizaciones, por el «índice de cuota a ingresar» correspondiente.

Quedan excluidas del Régimen Simplificado las importaciones de bienes, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, las entregas de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales y, en general, las operaciones realizadas desde otros países (supuestos de inversión del sujeto pasivo).

Presentarán, además, una declaración-resumen anual (MODELO 390) conjuntamente con la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año (del 1 al 30 de enero).

Por último, si realiza operaciones intracomunitarias deberá presentar una declaración recapitulativa de carácter informativo (MODELO 349), que normalmente será trimestral (en los mismos plazos que los señalados para el MODELO 310), aunque podrá tener periodicidad anual en los supuestos de pequeños volúmenes de operaciones.

III. EJEMPLOS SOBRE LA DETERMINACION DEL RENDIMIENTO NETO EN LA MODALIDAD DE SIGNOS, INDICES O MODULOS DE LA ESTIMACION OBJETIVA

SUPUESTO 1

Agricultor en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA que en 1995 obtiene los siguientes ingresos (4% de compensación agrícola incluido):

– Venta de cereales	2.080.000 ptas.
– Venta de uva de mesa	820.000 ptas.
– Venta de patatas	640.000 ptas.
TOTAL VENTAS	3.540.000 ptas.

SE PIDE:

Determinar el rendimiento neto, sabiendo que no se trata de actividades de nueva creación, en la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva.

SOLUCION

Cultivo agrícola o Actividad ganadera	Ingresos íntegros	Porcentaje %	Rendimiento anual
Cereales	2.080.000	24	499.200
Uva de mesa	820.000	40	328.000
Patatas	640.000	35	224.000

Rendimiento Neto ordinario 1.051.200

Reducción 8% – 84.096

Rendimiento Neto 967.104

% Rendimiento Neto sobre volumen de ventas: 27'31%

SUPUESTO 2

Agricultor en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA que en 1995 obtiene los siguientes ingresos (4% de compensación agrícola incluido):

– Venta de cereales	850.000 ptas.
– Subvención trigo duro	440.000 ptas.
– Venta de alfalfa	600.000 ptas.
TOTAL INGRESOS	1.890.000 ptas.

SE PIDE:

Determinar el rendimiento neto, sabiendo que no se trata de actividades de nueva creación, en la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva.

SOLUCION

Cultivo agrícola o Actividad ganadera	Ingresos íntegros	Porcentaje %	Rendimiento anual
Cereales	850.000	24	204.000
Sub. trigo duro	440.000	24	105.600
Alfalfa	600.000	35	210.000

Rendimiento Neto ordinario	519.600
Reducción 8%	– 41.568
Rendimiento Neto	478.032

% Rendimiento Neto sobre volumen ventas: 25'29%

SUPUESTO 3

Agricultor y ganadero independiente, en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y simplificado del IVA, respectivamente, que en 1995 obtiene los siguientes ingresos (4% de compensación por IVA incluido en su caso):

– Ovino de Carne	600.000 ptas.
– Tabaco	300.000 ptas.
– Patatas	400.000 ptas.
TOTAL INGRESOS	1.300.000 ptas.

Utiliza para la actividad agrícola un tractor de un hermano, quien le presta todos los servicios necesarios para el desarrollo de la explotación.

SE PIDE:

Determinar el rendimiento neto, sabiendo que no se trata de explotaciones de nueva creación, en la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva, y el IVA a ingresar en el régimen simplificado.

SOLUCION

IRPF

Cultivo Agrícola o Actividad ganadera	Ingresos íntegros	%	Rendimiento Base anual	Indice corrector	Rendimiento neto corregido
Ovino de carne	600.000	40	240.000	–	240.000
Tabaco	300.000	40	120.000	0'75	90.000
Patatas	400.000	35	140.000	0'75	105.000

Rendimiento Neto ordinario	435.000
Reducción 8%	- 34.800
	400.200

% Rendimiento Neto sobre volumen ventas: 30'78%

I V A

Actividad Ganadera	Ingresos íntegros	%	Cuota a ingresar
Ovino carne	600.000	3'22	19.320

SUPUESTO 4

Agricultor en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA que en 1995 obtiene los siguientes ingresos (4% de compensación agrícola incluido):

- Venta de cítricos	2.000.000 ptas.
- Venta de arroz	1.500.000 ptas.
	3.500.000 ptas.
TOTAL INGRESOS	3.500.000 ptas.

Los gastos por sueldos y salarios ascienden en 1995 a 700.000 ptas.

SE PIDE:

Determinar el rendimiento neto, sabiendo que no se trata de actividades de nueva creación, en la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva.

SOLUCION

IRPF

Cultivo Agrícola o Actividad ganadera	Ingresos íntegros	%	Rendimiento anual	Indice corrector (5)	Rendimiento neto corregido
Cítricos	2.000.000	30	600.000	0'9	540.000
Arroz	1.500.000	35	525.000	0'9	472.500

Rendimiento Neto ordinario 1.012.500

Reducción 8% – 81.000

Rendimiento Neto 931.500

% Rendimiento Neto sobre volumen ventas: 26'61%

SUPUESTO 5

Agricultor en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA que en 1995 obtiene los siguientes ingresos (4% de compensación agrícola incluido):

– Leguminosas	1.800.000 ptas.
– Oleaginosas	1.200.000 ptas.
– Frutales no cítricos	2.000.000 ptas.
TOTAL INGRESOS	5.000.000 PTAS.

(5) Cálculo del índice corrector:

$$\frac{700.000 \times 100}{3.500.000} = 20\% \quad \rightarrow \quad \text{corrector} = 0'9$$

La explotación se desarrolla, en parte, sobre tierras arrendadas, sin que puedan identificarse los ingresos por ventas procedentes de éstas, que se utilizan indistintamente para las tres clases de cultivos. Se sabe, no obstante, que la explotación se desarrolla sobre 6 Has. de tierras propias y 2 Has. de tierras arrendadas.

SE PIDE:

Determinar el rendimiento neto, sabiendo que no se trata de actividades de nueva creación, en la modalidad de signos, índices o módulos de la Estimación Objetiva.

SOLUCION

Cultivo Agrícola o Actividad ganadera	Ingresos íntegros	%	Rendimiento anual	Indice corrector (6)	Rendimiento neto corregido
Leguminosas	450.000	24	108.000	0'9	97.200
	1.350.000	24	324.000	–	324.000
Oleaginosas	300.000	30	90.000	0'9	81.000
	900.000	30	270.000	–	270.000
Frutales	500.000	35	175.000	0'9	157.500
	1.500.000	35	525.000	–	525.000

Rendimiento Neto ordinario 1.454.700

Reducción 8% – 116.376

Rendimiento Neto 1.338.324

% Rendimiento Neto sobre volumen ventas: 26'76%

(6) Cálculo de índice corrector:

$$\frac{2 \text{ Has.} \times 100}{(6 + 2) \text{ Has.}} = 25\% \quad \rightarrow \quad \begin{aligned} 1.800.000 \times 0'25 &= 450.000 \\ 1.200.000 \times 0'25 &= 300.000 \\ 2.000.000 \times 0'25 &= 500.000 \end{aligned}$$